Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 31377 du rôle
Inscrit le 3 septembre 2012

Audience publique du 31 mars 2014

Recours formé par
la société anonyme AAA,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31377 du rôle et déposée le 3 septembre 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme AAA, représentée par ses organes actuellement en fonction et dont le siège est établi à ….., immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro .... tendant à la réformation d'une décision du 1er juin 2012 par laquelle le directeur de l'administration des Contributions directes a rejeté sa réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008, ainsi que le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1.1.2008 tous émis le 12 janvier 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 décembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 14 janvier 2013 par Maître Alain Steichen au nom de la demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Cécile Jaeger en remplacement de Maître Alain Steichen, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 23 septembre 2013 ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 24 septembre 2013 invitant les parties à prendre position sur certaines questions et refixant l'affaire pour continuation des débats au lundi 14 octobre 2013 ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 octobre 2013 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 10 octobre 2013 par Maître Alain Steichen au nom de la demanderesse ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Cécile Jaeger en remplacement de Maître Alain Steichen en remplacement de Maître Alain Steichen

et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 14 octobre 2013.

En date du 12 janvier 2011, le bureau d'imposition Sociétés 6 Luxembourg, de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après « le bureau d'imposition », émit les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de l'impôt commercial communal pour les années 2007 et 2008, le bulletin de la valeur unitaire au 1.1.2008 et au 1.1.2009 ainsi que le bulletin de l'impôt sur la fortune 2008, 2009 et 2010.

Par courrier de son mandataire du 11 avril 2011, la société anonyme AAA, ci-après désignée par la «AAA» introduisit une réclamation, auprès du bureau d'imposition contre les bulletins précités du 12 janvier 2011.

Le 1er juin 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur » prit la décision suivante, référencée sous le numéro C 16719 du rôle :

«Vu la requête introduite le 12 avril 2011 par les sieurs ..... et ...., pour réclamer au nom de la société anonyme AAA, avec siège social à ...., contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008, ainsi que contre le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1.1.2008, tous émis le 12 janvier 2011 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008 sont critiqués à l'aide de moyens qui visent les bulletins de la base d'assiette y afférentes ;
qu'en application du paragraphe 5 de la 2e GewStW du 16 novembre 1943 et de la GewStR 13 (cf. paragraphe 7 GewStG.), les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008 se trouvent affectés d'office pour le cas où il résulterait du recours sous analyse une variation du bénéfice d'exploitation soumis à l'impôt commercial communal ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf. Conseil d'Etat du 6.2.1996, n° 8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante demande de prendre en compte des déclarations rectificatives pour les années 2007 et 2008 pour le motif que les comptes de la société ne seraient pas présentés correctement ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;
Considérant que les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008 ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante a pour objet social toutes les opérations se rapportant directement ou indirectement à la prise de participations sous quelque forme que ce soit, dans toute entreprise, ainsi que l'administration, la gestion, le contrôle et le développement de ces participations ;

Considérant qu'aux termes de l'article 41 alinéa 3 numéro 1 L.I.R., le contribuable ne peut rectifier ni modifier un bilan qui a servi, comme en l'espèce, de base à une imposition, sauf dans l'hypothèse où l'imposition en cause est encore susceptible d'être modifiée ;
qu'une modification ou rectification serait donc admissible en principe pour autant que le présent recours aboutisse à une modification de l'imposition ;

Considérant qu'il appartient donc au directeur de trancher si les bases d'imposition sur lesquelles doit s'asseoir l'imposition, correspondent aux dispositions légales ;

qu'à cet effet, il y a lieu d'analyser de façon approfondie et à la lumière des moyens invoqués par la réclamante les bilans sur lesquels reposent les bases d'imposition ;

Considérant qu'il ressort de la requête introductive que la réclamante a octroyé un prêt d'un montant de ….. CHF à la société de droit suisse dénommée « BBB » ;
que le prêt aurait été destiné à financer l'acquisition d'un terrain et la construction d'un immeuble ;

que la réclamante fait valoir que le prêt devrait dès lors être considéré comme immobilisation financière au lieu d'un élément de l'actif circulant ;

Considérant que la réclamante demande de prendre en compte des bilans fiscaux rectifiés pour les années 2007 et 2008 reprenant ledit prêt comme immobilisation financière évaluée au cours historique ;

Considérant qu'il résulte de l'analyse du dossier fiscal que les comptes annuels de la réclamante des années 2007 et 2008 sont exprimés en euros ;

Considérant que la réclamante a abandonné le statut de holding 1929 au mois d'avril 2007 ;
qu'elle a établi un bilan d'ouverture au 16 avril 2007 afin de délimiter le résultat de la période holding par rapport à la période d'imposition de la réclamante ;

Considérant qu'il n'est pas clair pourquoi les erreurs dans les comptes annuels, notamment aux bilans fiscaux n'ont été constatées que plus de 36 mois respectivement de 24 mois après la clôture des exercices sociaux au 31 décembre 2007 et au 31 décembre 2008 ;

Considérant que même si le prêt accordé à la société suisse représente une créance à long terme, il n'en reste pas moins que les créances en devises étrangères représentent des

biens de l'actif réalisable et disponible et sont à évaluer au cours fin, i.e. au cours du 31 décembre 2007 et au 31 décembre 2008 ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le moyen de la réclamante n'est pas concluant ;

Considérant qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;

qu'une telle réclamation ne peut être formée que contre le bulletin portant établissement séparé, en l'espèce notamment de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1 er janvier 2008 ;

Considérant d'ailleurs que si le bulletin d'établissement a fait l'objet d'une réclamation, sa réformation entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base dudit bulletin d'établissement (§ 218 alinéa 4 AO) ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que la requête doit être déclarée irrecevable en ce qu'elle concerne le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2008 ;

PAR CES MOTIFS

dit la réclamation irrecevable en ce qu'elle est dirigée contre le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2008,

reçoit la réclamation en la forme en ce qu'elle entreprend les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008,

les rejette comme non fondées. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 3 septembre 2012, la AAA a fait introduire un recours tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 1er juin 2012.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi est à déclarer recevable.

La demanderesse expose que le 27 décembre 2010, elle aurait déposé les déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008 avec des bases imposables pour l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal estimées pour l'année 2007 à …. euros et pour l'année 2008 à … euros. Elle soutient que ces profits auraient été déterminés sur base de ses comptes commerciaux

afférents aux années 2007 et 2008 lesquels auraient comptabilisé une créance de … francs suisses au titre d'actif circulant et valorisée en euro selon le cours de change applicable à la fin de l'exercice comptable concerné. Elle explique que les gains et pertes de change latents sur cette créance auraient été constatés d'un point de vue comptable et pris en compte pour la détermination des bases imposables pour l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008. Elle relate que le 12 janvier 2011, le bureau d'imposition aurait émis les bulletins d'imposition sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 2007 et 2008 sur base des déclarations fiscales qu'elle aurait soumises le 27 décembre 2010. Elle déclare qu'elle aurait déposé le 11 avril 2011 une réclamation auprès du directeur contre lesdits bulletins. Elle soutient que les comptes des années 2007 et 2008 sur base desquels les déclarations fiscales auraient été préparées n'auraient pas été présentés correctement au motif que la créance sus-visée, libellée en francs suisses, aurait dû être enregistrée en tant qu'immobilisation financière et non en tant qu'actif circulant, étant donné que l'annexe au comptes commerciaux 2007 et 2008 mentionnerait qu'elle ferait une application du principe d'évaluation des créances selon la méthode «*long terme-court terme*» qui seraient à évaluer au bilan au cours de change applicable au jour de la transaction, à savoir au taux historique tandis que les éléments du court-terme seraient à évaluer au cours de change applicable à la clôture de l'exercice, à savoir au taux de clôture. Elle donne à considérer que la méthode d'évaluation au taux de clôture serait tempérée par l'application du principe de prudence selon lequel seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture de l'exercice pourraient être inscrits. Elle fait valoir que les postes de l'actif autres que les immobilisations financières, exprimés dans une devise autre que l'euro, seraient à évaluer individuellement au plus bas de leur valeur au taux historique ou de leur valeur au taux de clôture. Elle fait valoir de la sorte que seules les pertes de change latentes seraient à prendre en compte pour la détermination du résultat de l'exercice. Elle estime que la créance concernée aurait été évaluée au taux de clôture dans les comptes commerciaux des années 2007 et 2008 alors qu'elle aurait dû être valorisée au taux historique, à savoir au taux du cours de change applicable le 16 avril 2007, date à laquelle elle aurait été convertie de société holding en société anonyme. Elle donne à considérer qu'en 2007 et 2008, la créance aurait été constatée dans le bilan fiscal comme une immobilisation financière à une valeur de ... euros correspondant à la valorisation en euros selon le cours de change historique, de sorte à exclure du résultat fiscal les gains de change latents. Elle indique ensuite que le 1er juin 2012, le directeur aurait rejeté sa réclamation au motif que la créance litigieuse, même si elle était à long terme, serait à considérer comme un prêt en devise étrangère qui devrait être enregistré comme un bien à l'actif réalisable et disponible et dont l'évaluation en euros devrait être faite selon le cours de change applicable à la clôture de l'exercice. Elle explique que le directeur aurait soulevé l'absence de clarté quant aux raisons pour lesquelles les erreurs constatées dans les comptes n'auraient été constatées et corrigées que 36 mois après la clôture de l'exercice pour l'année 2007 et 24 mois après la clôture de l'exercice pour l'année 2008.

En droit, elle soutient que l'article 41 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « L.I.R », autoriserait le contribuable à modifier ou à rectifier un bilan qui aurait servi, comme en l'espèce, de base à une imposition dans l'hypothèse où l'imposition serait encore susceptible d'être modifiée pour autant que le recours lui soumis aboutisse à une modification d'imposition. Elle en déduit que la justification du délai écoulé jusqu'à la constatation des erreurs dans les comptes n'étant pas requise par la loi, l'argument soulevé par le directeur serait sans fondement et devrait être écarté. Elle se prévaut encore de l'article 40 LIR qui dispose qu'à défaut de prescriptions fiscales spécifiques les valeurs d'évaluation à retenir au bilan fiscal devraient être celles du bilan commercial. Enfin, elle invoque l'article 23 LIR qui détermine les règles d'évaluation des actifs en prévoyant que les biens, autres que les immobilisations amortissables, à savoir notamment les participations et biens du réalisable et du disponible, seraient à évaluer au prix d'acquisition ou pourraient

être évalués à la valeur d'exploitation lorsque celle-ci serait inférieure. Elle donne à considérer que les gains latents ne seraient ainsi pas à prendre en compte pour la détermination du résultat fiscal tandis que les pertes latentes seraient constatées au moyen de provisions pour dépréciation. Elle affirme qu'aucune disposition légale ne prévoyant de règles spécifiques pour l'évaluation des créances en devise étrangère, il y aurait lieu de conclure que les dispositions générales prévues à l'article 23 LIR s'appliqueraient aussi aux créances en devise étrangère. Elle estime que le directeur aurait dû faire valoir que la créance litigieuse devrait être valorisée dans son bilan fiscal nonobstant les règles d'évaluation comptable en accord avec les dispositions de l'article 23 LIR, à savoir, selon une évaluation au taux historique ou à une possible évaluation à la valeur d'exploitation inférieure au taux historique.

Elle soutient, à titre subsidiaire, que conformément à l'application de l'article 40 LIR prévoyant l'accrochement du bilan fiscal au bilan commercial, sauf disposition fiscale spécifique, il conviendrait de se référer aux dispositions légales applicables en matière comptable pour prouver que l'interprétation des règles d'évaluation des actifs soutenue par le directeur selon laquelle il reconnaît le caractère à long-terme de la créance litigieuse mais soutient qu'elle devrait être comptabilisée comme un élément de l'actif disponible et réalisable à évaluer au taux de clôture ne serait pas correcte. Elle estime en effet qu'aucune disposition de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises, ci-après désignée par la «loi du 19 décembre 2002», ne prévoirait que les créances en devises étrangères à long-terme seraient à comptabiliser comme un élément de l'actif disponible et réalisable à évaluer au taux de clôture. Elle soutient, d'une part, qu'au contraire, la loi du 19 décembre 2002 prévoirait en son article 61 que les éléments de l'actif circulant seraient à évaluer au plus bas du prix d'acquisition ou de la valeur d'exploitation et, d'autre part, que dans le silence de la loi, la pratique comptable applicable admettrait plusieurs méthodes de valorisation des créances en devises étrangères, telle que la méthode du «*long terme-court terme*» pour l'évaluation de ces actifs en devises étrangères, retenue en l'espèce, selon laquelle les actifs à long terme seraient valorisés au taux historique, un élément étant classé dans la catégorie long-terme lorsque son échéance finale dépasserait une année à la date de clôture du bilan. Elle invoque encore l'article 39 (2) de la loi du 19 décembre 2002 qui définit les immobilisations financières comme l'ensemble des titres de créances appartenant à l'entreprise et destinées à lui servir de façon durable et estime que les prêts à long-terme pourraient être identifiés comme des immobilisations financières étant donné que l'article 39 (1) de la loi du 19 décembre 2002 préciserait, par ailleurs, que l'inscription des éléments du patrimoine à l'actif immobilisé ou à l'actif circulant serait déterminée par la destination de ces éléments. Elle en déduit que l'affectation de la créance litigieuse devrait être effectuée à l'actif immobilisé ou à l'actif circulant de son bilan en fonction de sa destination et de son caractère durable et non pas en raison du fait que sa devise est étrangère, comme le soutiendrait le directeur. Elle est d'avis, qu'en l'espèce, la créance litigieuse aurait été accordée le 1er novembre 2003 à la société de droit suisse BBB avec une échéance fixée au 31 décembre 2008 en vue de l'acquisition d'un immeuble dont la cession n'aurait pas eu vocation à intervenir dans les prochaines années. Elle donne à considérer qu'à la date du 31 décembre 2008, le prêt n'aurait pas été remboursé et aurait été maintenu dans ses comptes jusqu'à la date du 25 janvier 2010 à laquelle l'actionnaire de la société BBB se serait engagé auprès d'elle à reprendre à son compte la créance et serait ainsi devenu le débiteur de celle-ci. Elle en conclut qu'eu égard à ces éléments, il y aurait lieu de retenir que la créance litigieuse serait un actif à long terme, ainsi que le directeur le considère, à qualifier d'immobilisation financière, de sorte qu'il conviendrait de la traiter comptablement comme un actif immobilisé à évaluer au taux historique. Elle soutient qu'en rectifiant les erreurs figurant aux bilans commerciaux au moyen de bilans fiscaux comme l'article 41 LIR l'y autoriserait, elle aurait cherché à se mettre en conformité à la loi et aux principes comptables applicables.

Le délégué du gouvernement se rallie en substance aux développements faits par le directeur dans la décision déférée pour rejeter le recours qu'il estime ne pas être fondé.

La demanderesse réplique, notamment, sur la question soulevée par le délégué du gouvernement quant à l'absence de clarté dans la justification des erreurs de calcul et de la raison pour laquelle elle aurait souhaité une modification de ses comptes suite à l'émission des bulletins concernés le 12 janvier 2011, qu'elle se serait conformée au prescrit de l'article 26 de la loi du 19 décembre 2002 qui exigerait que les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de l'entreprise. Elle explique que lors de l'émission des bulletins elle aurait remarqué que cette exigence légale ne serait pas respectée dans la mesure où la créance litigieuse remplirait manifestement les caractéristiques d'une immobilisation financière alors qu'elle aurait été comptabilisée comme un actif circulant dont l'évaluation se ferait chaque année au taux de clôture ce qui aurait entraîné une erreur d'évaluation de son patrimoine dès lors que les gains ou pertes de change latents viendraient affecter la valeur de ladite créance qui aurait eu vocation à être détenue sur une longue période et que ses résultats seraient biaisés pour subir les variations de change sur ladite créance.

Le tribunal n'est pas tenu de suivre l'ordre dans lequel les moyens sont présentés par une partie demanderesse mais, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, sinon de la logique inhérente aux éléments de fait et de droit touchés par les moyens soulevés, peut les traiter suivant un ordre différent[1].

A l'audience publique du 23 septembre 2013, le tribunal a invité les parties à prendre position sur deux questions dont notamment celle de savoir si les conditions prévues par l'article 41 LIR, invoqué par la demanderesse seraient applicables en l'espèce.

La demanderesse s'est uniquement limitée à prendre position sur l'application en l'espèce du paragraphe 3 de l'article 41 LIR. Elle indique que selon l'article 41 LIR, la rectification du bilan serait permise sous réserve que l'imposition en cause soit encore susceptible d'être modifiée. Elle fait valoir qu'en l'espèce, la modification ou la rectification des bilans serait encore possible en raison de l'exercice des voies de recours de la réclamation et du recours contentieux nonobstant l'imposition intervenue. Elle donne à considérer qu'une rectification du bilan remis au bureau d'imposition serait admise si le bilan initialement prévu comportait une erreur entraînant que le bilan ne serait pas conforme à une disposition impérative de la loi comptable ou qu'il ne répondrait pas aux principes d'une comptabilité régulière ou, enfin, qu'il serait non-conforme aux prescriptions des articles 14 à 60 LIR. Elle estime, en l'espèce, que l'évaluation et la comptabilisation de la créance litigieuse dans les bilans des années 2007 et 2008 ne respecteraient ni les dispositions de l'article 23 LIR, de la loi du 19 décembre 2002 ni les principes d'une comptabilité régulière de sorte que la rectification des bilans et des déclarations y relatives se trouverait pleinement justifiée en application de l'article 41 (3) LIR.

Le délégué du gouvernement rejette les développements de la partie demanderesse au motif, d'une part, que concernant les bulletins émis au titre de l'année 2007, elle n'aurait pas d'intérêt à agir étant donné que la cote d'impôt ne lui ferait pas grief ainsi que le requiert le § 232 (1) AO entraînant dans cette hypothèse l'absence de possibilité de modification du bilan initial et, d'autre part, qu'en vertu de l'application du principe de la continuité du bilan tel que

[1] trib. adm. 22 novembre 2001, n° 12921 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 392

prévu à l'article 18 (2) LIR, il y aurait lieu de se baser sur le bilan initial de l'année 2007 comme bilan d'ouverture de l'exercice suivant, à savoir de l'exercice 2008. Il estime encore qu'il conviendrait d'appliquer au 31 décembre 2008 l'évaluation au taux du cours de change de clôture en francs suisses, selon l'application du principe de la valeur réalisable et disponible. Il en conclut que les conditions de l'article 41 (3) LIR ne seraient pas réunies en l'espèce.

La question des redressements des bilans remis à l'administration fiscale se trouve régie par l'article 41 LIR qui dispose comme suit :

« *(1) Le contribuable peut rectifier le bilan remis à l'administration des contributions pour autant que celui-ci ne répond pas à des prescriptions renfermées à la présente sous-section.*

(2) Le contribuable peut modifier le bilan remis à l'administration des contributions lorsque celui-ci répond aux prescriptions renfermées à la présente sous-section et que la modification s'inspire de motifs économiques sérieux.

(3) Le contribuable ne peut rectifier ni modifier un bilan qui a servi de base à une imposition, sauf dans les hypothèses ci-après :

1. l'imposition en cause est encore susceptible d'être modifiée ;

2. la rectification ou la modification n'implique pas de changement d'une imposition.

La rectification ou la modification dans l'hypothèse sub 2 ci-dessus doit être agréée par l'administration des contributions ».

Il se dégage des travaux parlementaires relatifs à la LIR que le commentaire des articles du projet de loi énonce que les dispositions de l'article 41 « *s'inspirent de la législation actuellement applicable au Grand-Duché* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, commentaire des articles, doc. parl. 571[4], ad art. 45, p. 69), soit le § 4 (2) de la loi allemande du 27 février 1939 concernant l'impôt sur le revenu (EStG) maintenue en vigueur conformément aux articles 1 et 2 de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 concernant les impôts, taxes, cotisations et droits.

Or, c'est dans le cadre de l'application de cette disposition du § 4 (2) EStG que la jurisprudence allemande a consacré depuis au moins un arrêt du *Reichsfinanzhof* du 13 novembre 1930 (VI A 1275/30) de manière continue jusqu'à l'heure actuelle la théorie dite de la continuité formelle des bilans.

D'après cette théorie, le principe de la spécificité des exercices en droit comptable, qui exige que seuls les produits et charges propres à un exercice sont à imputer à ce dernier, constitue certes un principe fondamental du droit comptable et s'applique également dans le cadre de l'impôt sur le revenu conformément au principe de la périodicité de l'impôt, mais son application doit être limitée dans la mesure où, en cas de redressement *ex post* de bilans, elle se heurte au principe de la continuité des bilans ancré au § 4 (1) EStG d'après lequel le bilan de clôture d'un exercice doit correspondre au bilan d'ouverture de l'exercice subséquent (voir notamment BundesFinanzHof 14 janvier 1960, IV 108/58 U, BStBl. 1960 III, p. 137 : « *Nach dynamischer Bilanzauffassung ist die zeitraumrichtige Gewinnermittlung, die auch als Problem der richtigen Periodenabgrenzung bezeichnet wird, eine der tragenden Grundsätze des Bilanzrechts. ... Die richtige Periodenabgrenzung bei der Gewinnermittlung gilt grundsätzlich auch im Einkommensteuerrecht (...). Ihre Geltung findet aber dort eine Grenze, wo sie bei nachträglicher Berichtigung von Bilanzen in Widerstreit zu dem in § 4 Abs. 1 EStG niedergelegten Rechtssatz der Bilanzidentität tritt, nach dem die Bilanzwerte einer Jahresschlussbilanz gleichzeitig die Bilanzwerte der Anfangsbilanz des folgendes Jahres sein müssen* »). Pour le redressement de bilans, ceci implique qu'une rectification *ex post* d'un bilan de clôture n'est admissible que pour autant que ce bilan n'a pas encore été mis à la base

d'une imposition ou que l'imposition faite sur sa base peut encore être modifiée conformément aux règles générales y relatives. Si une modification de l'imposition n'est plus possible, le bilan de clôture mis à sa base ne peut plus être modifié et doit également être obligatoirement retenu sans modifications comme bilan d'ouverture du prochain exercice.

Par voie de conséquence, un redressement d'une non-conformité dans un bilan d'un exercice antérieur définitivement imposé ayant encore des incidences sur un exercice ultérieur ne peut pas être opéré à travers un simple redressement du bilan d'ouverture d'un exercice pour lequel l'imposition reste à fixer et ainsi rester neutre par rapport au résultat de cet exercice, mais il doit être effectué en tant qu'écriture comptable au cours de cet exercice restant à imposer ou susceptible d'une modification de l'imposition déjà faite. Ainsi, l'erreur antérieure doit être redressée par une opération en sens inverse et son incidence sur le résultat de l'exercice lors duquel l'erreur a été commise est contrebalancée par son incidence en sens inverse sur le résultat de l'exercice subséquent. Il n'est dérogé à ce principe que pour autant que l'erreur dans le bilan antérieur n'ait pas eu d'incidence sur le résultat de cet exercice, ce qui ouvre la voie à un redressement comptable hors résultat.

Concernant l'application de cette théorie au Luxembourg, la Cour administrative a été amenée à rappeler dans un arrêt du 5 mars 2009 portant le numéro de rôle 24692C[2] que l'article 41 prend la suite des dispositions du § 4 (2) EStG et de la jurisprudence allemande y relative, sauf à y apporter quelques aménagements (cf. Jean Olinger : *Les problèmes de l'intégration de la loi sur l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967 dans le système légal existant*, Etudes Fiscales n°s 31, 32, 33, p. 110, n° 172 : « *L'article 41 a comme antécédent le § 4 al. 2 de l'ancienne « Einkommensteuergesetz », la jurisprudence y relative et le n° 8 des « Einkommensteuerrichtlinien 1941* » »). Or, la jurisprudence allemande a réaffirmé notamment à travers plusieurs arrêts du *Bundesfinanzhof* (notamment BFH 14 janvier 1960, IV 108/58 U, BStBl. 1960 III, p. 137 et BFH 27 mars 1962, I 136/60 S, BStBl. 1962 III, p. 273), dont un prononcé par son grand sénat (BFH 29 novembre 1965, Gr. S. 1/65 S, BStBl. 1966 III, p. 142), avant l'entrée en vigueur de la LIR au Luxembourg l'application de la théorie de la continuité formelle des bilans dans le cadre de l'application du § 4 EStG.

En outre, le commentaire des articles du projet de loi relatif à la LIR comporte le passage suivant :

« *L´article 45* [devenu dans la suite l'article 41] *parle de « résultat d´exploitation pour la détermination duquel le bilan est à prendre en considération ».Or, tel est le cas non seulement du bilan de fin d´exercice, mais également du bilan de début d'exercice. Ceci a son importance. Admettons en effet que, dans l'exemple le plus haut retenu, l'exploitation ait aligné, à l'insu de l'administration, à la clôture de 1948 et de 1949 une valeur de 60.000 fr., quoique la valeur d'exploitation se soit élevée à 75.000 fr. Si l'imposition de 1948 est et celle de 1949 n'est pas définitivement établie, l'exploitation ne peut, en invoquant l'alinéa 1er de l'article 45, revendiquer pour le bilan de début de 1949 une évaluation à la valeur d'exploitation de 75.000 fr. (limite minima d'évaluation). Le bilan de début 1949 devant être, aux termes du second alinéa de l'article 23, identique au bilan de fin 1948 et l'imposition de 1948 étant définitivement établie, il ne saurait y avoir rectification du bilan de début 1949. L'on voit qu'ici le principe de la continuité dans le bilan est sauvegardé. Il est empêché que le résultat d'exploitation de 1948 ne soit, par la faute de l'exploitation, diminué en l'occurrence d'un montant de 15.000 fr., soit de la différence entre la valeur d'exploitation de 75.000 fr. et la valeur inscrite au bilan de 60.000 fr., et cela définitivement, c'est-à-dire sans possibilité de récupérer ce montant dans le futur. Il est remarqué que l'exploitant est en droit de rectifier,*

[2] disponible sur www.jurad.etat.lu

dans l'exemple retenu, le bilan de fin 1949. S'il le fait, il redresse en 1949 l'erreur commise en 1948 et augmente le résultat de 1949 du montant indûment porté en déduction du résultat de 1948. Soit dit entre parenthèses que le fait par l'exploitation de rectifier le bilan de fin 1949 ne porte aucun tort à la faculté de l'administration de redresser éventuellement l'imposition de 1948 sur la base de l'article 141 du projet de loi. Si l'administration procède à ce redressement, il va de soi que le résultat d'exploitation de 1949 ne sera pas majoré de 15.000 fr., cette majoration étant déjà opérée pour 1948 » (Projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, commentaire des articles, doc. parl. 571[4], ad art. 45, p. 68).

Au vu de cet exemple repris dans les travaux parlementaires relatifs à la LIR qui représente une application de la théorie de la continuité formelle des bilans, du renvoi opéré par les travaux parlementaires et les commentaires au § 4 (2) EStG et à la jurisprudence allemande afférente, la Cour administrative a conclu dans l'arrêt précité que le législateur luxembourgeois a également repris cette théorie comme devant se trouver à la base de l'application de l'article 41 LIR.

Cependant, l'application de l'article 41 (3) LIR et de la susdite théorie présuppose l'existence d'un cas d'ouverture d'un redressement de bilan qui est défini par l'article 41 (1) LIR comme une non-conformité du bilan aux prescriptions des articles 14 à 60 LIR ou par l'article 41 (2) LIR lorsque le bilan répond aux prescriptions sus-visées et que la modification s'inspire de motifs économiques sérieux.

En l'espèce, la demanderesse soutient que, sans que cette argumentation ne soit contestée par le délégué du gouvernement, aucune disposition légale ne prévoyant de règles spécifiques pour l'évaluation des créances en devise étrangère, il y aurait lieu de conclure que les dispositions générales prévues à l'article 23 LIR s'appliqueraient aux créances libellées en devise étrangère. Elle estime encore que ledit article 23 LIR qui détermine les règles d'évaluation des actifs prévoirait que, les biens, autres que les immobilisations amortissables, à savoir notamment les participations et biens du réalisable et du disponible seraient à évaluer soit au prix d'acquisition, soit à la valeur d'exploitation lorsque celle-ci serait inférieure.

Force est au tribunal de constater qu'il n'est pas contesté que le cas d'une altération à apporter aux bilans concernés en l'espèce est celui d'une modification de ce dernier telle que prévue par l'article 41 (2) LIR, étant donné que les bilans répondent aux dispositions des articles 14 à 60 LIR, nonobstant la latitude qui serait conférée par l'article 23 quant au mode d'évaluation d'une créance libellée en devises étrangères, de sorte que l'altération des bilans concernés ne vise pas en l'espèce celle d'une rectification du bilan telle que prévue par l'article 41 (1) LIR ouverte en cas de non-conformité du ou des bilans concernés aux prescriptions des articles 14 à 60 LIR au motif que le ou les bilans concernés répondent bien aux dispositions sus-visées.

Ainsi, le cas visé en l'espèce d'ouverture de l'article 41 LIR est celui de l'article 41 (2) LIR qui exige, d'une part, que les prescriptions des articles 14 à 60 LIR soient respectées et, d'autre part, que la modification s'inspire de motifs économiques sérieux.

Si le tribunal vient de retenir plus en avant que la première condition, à savoir le respect du prescrit des dispositions concernées, est remplie, force est de constater que la demanderesse reste en défaut de démontrer que la deuxième condition, à savoir que la modification souhaitée s'inspire de motifs économiques sérieux, est également remplie en l'espèce étant donné que la seule motivation qu'elle avance elle celle selon laquelle il serait apparu « *manifeste que la créance litigieuse est une créance à longue terme* » et « *qu'en maintenant l'évaluation de la Créance au Taux de Clôture, la valeur du patrimoine (...) serait*

faussée », motivation qui ne saurait être interprétée comme constitutive de motifs économiques sérieux et ce, nonobstant la question afférente du tribunal relative aux conditions d'application en l'espèce de l'article 41 LIR.

Il s'ensuit que les conditions d'application de l'article 41 (2) LIR n'étant pas remplies en l'espèce, le cas d'ouverture de l'article 41 LIR n'est partant pas donné, de sorte qu'il y a lieu de rejeter le recours dans son intégralité sans qu'il n'y ait lieu d'examiner les autres moyens et arguments développés plus en avant par la demanderesse.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par:

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge

et lu à l'audience publique du 31 mars 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 31 mars 2014
Le greffier du tribunal administratif